

CONTROLEMODEL GEMEENTEN: ONOVERBRUGBARE TEGENSTELLINGEN

# 'Controletorens'

Rotterdam schraptte onlangs de jaarrekeningcontrole door de interne accountant uit de gemeentelijke 'controletorens'. Aanleiding voor Amsterdam en Den Haag om dit na te volgen? Nou, nee. Over de voor- en nadelen van de modellen bestaan diepe meningsverschillen. Bericht van het strijdtoneel.

TEKST ADRIE BOXMEER | BEELD MARJA BROUWER

**A**anleiding voor dit artikel is de mededeling in juni dit jaar dat Ernst & Young voor drie jaar is herbenoemd als controlerend accountant van de gemeente Rotterdam.

*So far business as usual.* Wat echter verandert, is de rol van de interne accountant Audit Services Rotterdam (ASR). Tot vorig jaar certificeerde de ASR de jaarrekening voor het college, terwijl Ernst & Young, gebruikmakend van dit rapport, een controle uitvoerde in opdracht van de gemeenteraad. Rotterdam was van mening dat deze controle niet langer paste in het streven naar een zo efficiënt mogelijke overheid. De ASR zal zich nu toeleggen op operational audits. Er zijn echter nog steeds twee gemeenten die de jaarrekening, op basis van de mogelijkheden die de Gemeentewet hiertoe biedt, door de eigen accountantsdienst laten controleren: Amsterdam en Den Haag.

## HOEKSE EN KABELJAUWSE TWISTEN

De discussie tussen voorstanders van het ene of het andere model heeft iets weg van de Hoekse en Kabeljauwse twisten, de strijd tussen adel en burgerij die zich in de vijftiende eeuw in Holland afspeelde. De tegenstellingen zijn diep en lijken steeds meer onoverbrugbaar.

## UTRECHT HEEFT AL VIER JAAR OPENBAAR ACCOUNTANT

In Utrecht controleerde tot 2007, net als Amsterdam en Den Haag, de interne accountant de gemeentelijke jaarrekening. Vier jaar geleden nam Deloitte echter die taak over. Op hetzelfde moment riep het college van burgemeester en wethouders een eigen auditdienst in het leven die controles uitvoert naar effectiviteit en efficiency van de gemeentelijke organisatie en aanbevelingen voor verbeteringen doet.

In 2007 kreeg Deloitte een contract voor twee jaar dat daarna werd verlengd tot 2010. Vorig jaar vond er een openbare aanbesteding plaats. Hieruit kwam Deloitte als beste kandidaat uit de bus waarmee het kantoor dus nog steeds de controlerend accountant van de gemeente Utrecht is.



# in beweging

Zo reageerde Dick van der Zon, die tot 1 juli 2011 directeur was van de interne Amsterdamse accountantsdienst ACAM, als door een adder gebeten toen in een afscheidsinterview in Accountant van juni de twijfels over de onafhankelijkheid van een interne accountant ter sprake kwamen. “De vraag suggereert dat wij als gemeentelijke accountant niet onafhankelijk zouden zijn. Niets is minder waar. Onze onafhankelijke posi-

**‘ALLEEN AMSTERDAM EN DEN HAAG LATEN DE JAARREKENING NOG DOOR DE EIGEN ACCOUNTANTSDIENST CONTROLEREN.’**



## CONTROLE INDIVIDUELE DEPARTEMENTEN NAAR AUDITDIENST RIJK

Bij het Rijk woedt een soortgelijke discussie als bij de gemeenten. De eigen Departementale Auditdiensten van ministeries verdwijnen en gaan per 1 april 2012 op in één centrale Auditdienst Rijk (ADR).

Koos Vos, coördinator publieke sector bij de NBA noemt de situatie waarbij ieder ministerie een eigen accountantsdienst heeft een gepasseerd station. "Het kabinet wil dat er één centrale dienst komt maar dat leidt wel tot een discussie over wat die dienst gaat doen. Zal men alleen de financiële controle uitvoeren of ook de operationele audit? En hoe verhouden deze taken zich tot het werk van de Algemene Rekenkamer? Welke controlestandaarden worden gehanteerd? Wie gaat de controleverklaring afgeven? De Rekenkamer heeft al aangegeven dit te willen doen. Wat gebeurt er dan met de ambtenaren die dit werk bij de ministeries deden? Blijven die bij hun ministerie, maar onder aansturing van de Rekenkamer? Of stappen ze over naar de Rekenkamer? Of wordt er een derde, commerciële, partij bij betrokken?"

### DWALING

Arie Molenkamp is uitgesproken tegenstander van een Auditdienst Rijk die zich zal bezighouden met operationele audits. "Met het overhevelen van de financiële audits van de departementen naar de ADR is niets mis. Ik denk overigens dat het veel beter is om deze taak door onafhankelijke derden te laten uitvoeren onder de verantwoordelijkheid van de Algemene Rekenkamer. Maar het is ongewenst om operationele audits van de ministeries bij de ADR onder te brengen. Dat haalt de ministeriële verantwoordelijkheid onderuit, het bevordert de bureaucratie en het staat haaks op de gedachte van horizontaal toezicht."

Volgens Molenkamp is de overheveling van de operationele audit bedoeld te mislukken. "Sinds de oprichting van de Rijksauditdienst (RAD) in 2008 hebben zich nog maar vier departementen aangesloten. Anderen weigeren principieel om de interne auditing over te dragen. Deze departementen zullen onderzoeken blijven uitvoeren, desnoods onder een andere naam. De komst van de ADR leidt dus tot een enorme doublure op het gebied van de inzet van interne auditoren."

### MEER EFFICIENCY

Pieter van Nes is als rijksambtenaar nauw betrokken bij de totstandkoming van de ADR. Zijn departement, het ministerie van VWS, sloot zich in 2008 aan bij de Rijksauditdienst. Van Nes, tot dan directeur van deze departementale auditdienst, trad toe tot het managementteam van de RAD. "De Auditdienst Rijk past in een ontwikkeling om de rijksoverheid steeds vaker als één concern te beschouwen. Dit is met name zichtbaar in de wijze waarop de komende jaren de meeste bedrijfsvoeringsprocessen worden opgezet. Een centrale auditdienst heeft onmiskenbaar voordelen, zoals meer efficiency, meer kennis in huis, betere ontwikkelingsmogelijkheden voor medewerkers."

*Criticasters van de ADR wijzen het weghalen van de operationele audit bij de departementen af.*

Van Nes: "Allereerst merk ik op dat een deel van de auditoren die vroeger in dienst van een ministerie operationele audits uitvoerden nog steeds op hetzelfde departement actief kunnen zijn. Alleen zijn ze nu nog in dienst van een ministerie en straks van de Auditdienst Rijk. Dus de kennis van een bepaald ministerie, noodzakelijk om

'DE ADR LEIDT TOT EEN ENORME DOUBLURE VAN INZET VAN INTERNE AUDITORS.'

### RENÉ VIERENBERGEN: 'DENK NIET IN HOKJES OF LIJNEN, MAAR IN TOEGEVOEGDE WAARDE.'

tie is geregeld in een verordening en bovendien is de Wta (Wet toezicht accountantsorganisaties, red.) van toepassing. Onze medewerkers volgen trainingen over wat te doen bij bepaalde dilemma's. Misschien kunnen de big four nog wat van ons leren op het gebied van integriteit."

### AFSCHAFFEN

Aan de andere kant van het spectrum staat Arie Molenkamp (RO), als ex-KPMG'er een erkend criticaster van

de rol van de interne accountant. "Het zou beter zijn geweest als Dick van der Zon zijn energie in zijn laatste actieve jaar zou hebben gebruikt om zijn accountantsdienst op te heffen. In de *three lines of defence*, het moderne besturingsconcept binnen het bedrijfsleven en de overheid, is namelijk geen plaats meer voor een dergelijke dienst. De eerste lijn is het lijnmanagement dat verantwoordelijk is voor de dagelijkse bedrijfsvoering en verantwoording aflegt aan het topmanagement. De tweede lijn is de controller die zorgt dat de planning en control goed functioneren. De derde lijn is de interne auditing die aanvullende zekerheid verstrekt over de organisatie. De interne accountant loopt in dit model de anderen eigenlijk alleen maar in de weg. Schaf daarom de interne accountantscontrole af. Uiteraard moet binnen een bedrijf of overheidsinstelling wel de nodige kennis over accountancy beschik-

**HENK KLAASSEN: 'NATUURLIJK KAN OOK EEN INTERNE ACCOUNTANT HEEL ADEQUAAT DE CONTROLE UITVOEREN. MAAR WAAROM ZOU JE DAT WILLEN ALS GEMEENTE?'**



## 'BEPAALEDE AUDITS LIGGEN GEVOELIG.'

een goede audit uit te kunnen voeren, is nog steeds aanwezig. Daar komt bij dat bepaalde audits gevoelig liggen op een departement. Dan kan het een voordeel zijn dat ze worden uitgevoerd door ADR-accountants die geen band vanuit het verleden met dat ministerie hebben.”

### ALGEMENE REKENKAMER

Van Nes plaatst wel vraagtekens bij de rol die de Algemene Rekenkamer wenst te spelen. “Men wil bepaalde aspecten van de accountantsverklaring naar zich toe trekken. Dat lijkt me geen goede zaak. De Rekenkamer wordt geleid door oud-politici die bestuurlijke oordelen over het functioneren van de rijksoverheid geven. Dat is iets heel anders dan het uitvoeren van een accountantscontrole. Dat is een zaak van specialisten.”

Op 1 april 2012 moet de ADR een feit zijn. Dat wordt nog *a hell of a job* beseft Van Nes. Waarbij hij opmerkt dat per die datum in ieder geval de budgetten van de verschillende departementale diensten moeten zijn samengevoegd. “Of vanaf die datum ook alle interne werkprocessen volledig zijn geharmoniseerd en gestroomlijnd is nog de vraag. Bij de totstandkoming van de RAD in 2008 heeft dat ook nageijld.”

### DEFENSIE

Defensie heeft aangegeven op dit moment zich niet te willen aansluiten bij de ADR. Maar volgens Van Nes is dit niet omdat men een centrale auditdienst afwijst. “Dit ministerie heeft op dit moment hele andere problemen aan z'n hoofd: een megabezuiniging die mede de organisatie van de afdelingen onderzoek interne beheersing omvat. Ik heb er alle begrip voor dat de aansluiting bij de ADR nu een brug te ver is. Maar ik voorspel dat als ze eenmaal de voordelen van een auditdienst voor het rijk hebben gezien, ze zich op termijn zullen aansluiten.”

baar zijn om voldoende tegenwicht te kunnen bieden aan de externe accountant.”

### FINANCIËEL GEWETEN

René Vierbergen is directeur van de gemeentelijke accountantsdienst in Den Haag. “Eigenlijk hoort deze vraag over het model thuis bij mijn stakeholders. Dat zijn voor mij zowel de raad als het college burgemeester en wethouders. Ik ervaar dat zij hechten aan de invulling waarin ik voor beide als accountant en auditor optreedt, omdat dit de grootste toegevoegde waarde voor Den Haag heeft. Van groot belang hierbij is de *tone at the top*. Die is onveranderd goed, zowel bestuurlijk als ambtelijk. In zo'n cultuur is het goed opereren als accountant. Er wordt verwacht dat ik vertrouwensman

van het maatschappelijk verkeer ben en soms ook financieel geweten. Onafhankelijkheid, een rechte rug en sensitiviteit voor de bestuurlijke omgeving zijn daarbij vanzelfsprekend. Dat zit in de genen van mijn dienst en is goed verankerd. Dat wordt niet alleen gewaardeerd, het is ook een vereiste om goed te kunnen functioneren.”

### GEEN HOKJES

Maar hoe opereert Vierbergen op een moment dat zich spanningen tussen beide opdrachtgevers, raad en college, voordoen? “Door me van de politieke inhoud verre te houden. Verder zijn er twee voorwaarden waaraan je moet voldoen om in dit soort situaties succesvol te kunnen opereren. Dat zijn maximale transparantie en uit-

**RICK ANDERSON: 'IEDERE ACCOUNTANT, INTERN OF EXTERN, HEEFT EEN ONDERSTEUNENDE EN EEN CONTROLERENDE ROL WAARTUSSEN HIJ MOET SCHIPPEN.'**

## 'AMBTENAREN HEBBEN NERGENS ZO'N HEKEL AAN ALS AAN EXTERNEN DIE IN DRIEDELIG PAK VOOR KOMEN RIJDEN OM IN VIJF MINUTEN ZOVEEL MOGELIJK INFORMATIE WEG TE HALEN.'

gebrede communicatie. Met enige trots merk ik dat de zekerheid die ik verschaft niet ter discussie staat maar als gezaghebbend wordt ervaren. Daarom kan ik werken voor zowel de raad als het college, zonder dat er botsingen plaatsvinden. Mijn boodschap: denk niet in hokjes of lijnen, maar in toegevoegde waarde."

### EIGEN VLEES

We vragen ook twee buitenstaanders om hun mening. De eerste is Henk Klaassen, universitair hoofddocent bestuurskunde aan de Erasmus Universiteit en hoofdredacteur van het tijdschrift voor public governance audit & control. Hij is voorstander van de inschakeling door gemeenten van een externe accountant. "Natuurlijk kan ook een interne accountant heel adequaat de controle uitvoeren, gegevens boven water halen, een deskundig rapport opstellen. Maar waarom zou je dat willen als gemeente? In het kader van de *checks and balances*, een essentiële pijler onder het democratisch systeem, lijkt het me wijzer om de jaarrekening door een externe partij te laten controleren. Dan voorkom je opmerkingen over de slager die zijn eigen vlees keurt."

De kritiek van oud-ACAM-directeur Dick van der Zon dat ook de externe accountant afhankelijk is, namelijk van degene die hem betaalt, deelt hij niet. "Voor een openbaar accountant is zijn onafhankelijkheid zijn bestaansrecht. Zonder dat is er geen openbaar accountant. Natuurlijk gaat het wel eens fout, maar dat straft de markt uiteindelijk af. Neem bijvoorbeeld Enron. De huisaccountant Arthur Andersen heeft zijn dubieuze gedrag met zijn ondergang moeten bekopen. Een beter voorbeeld van de desastreuze gevolgen van een niet-onafhankelijke opstelling weet ik niet."

### OESTER

Ook Rick Anderson is docent. Als lector controlling bij Inholland is hij verantwoordelijk voor de ontwikkeling van opleidingen op het gebied van public management, bedrijfseconomie en controlling. Hij promoveerde in 2006 op een onderzoek naar de rol van controllers en de verbetering van de doelmatigheid bij gemeenten. Anderson poneert een verrassende stelling. "Volgens mij maakt het niet zoveel uit of een gemeente kiest voor een interne of externe accountant. Beiden kunnen goed functioneren. Maar besef dat er altijd een spanning zal blijven bestaan tussen noodzakelijke betrok-

## VOOR EN TEGEN

**Gebruikte argumenten voor en tegen interne gemeentelijke accountantscontrole:**

### VOOR

- Kent complexe ambtelijke organisatie door en door
- Kan goed functioneren in gevoelige politieke situaties

### TEGEN

- Onvoldoende onafhankelijk
- Past niet in democratisch systeem van checks and balances
- Slager die eigen vlees keurt

kenheid bij een organisatie en de noodzakelijke onafhankelijkheid die je in acht moet nemen. Iedere accountant, intern of extern, heeft een ondersteunende en een controlerende rol waartussen hij moet schipperen. Ondersteun je te veel, dan verlies je je onafhankelijkheid. Controleer je te veel, dan krijg je geen informatie meer..."

Anderson verwijst naar zijn eigen tijd als controller bij de gemeente Den Haag. "Daar beschouwden we de interne accountant toch meer als betrokken collega. Is dat erg? Nee. Als de interne accountant maar beseft dat hij af en toe ook een onplezierig gesprek moet voeren met collega-ambtenaren. Als hij daarvoor voldoende ruggengraat heeft, is er niets aan de hand."

### VERKEERDE AUTO

Ook voor de externe accountant liggen er gevaren op de loer volgens Anderson. "Je kunt als een controlerende olifant door een porseleinkast gaan, je voortdurend beroepend op de regels. Dan loop je het risico dat de ambtelijke organisatie zich voor je sluit als een oester. Dat is dus niet effectief. Je moet als onafhankelijke accountant het vertrouwen van de organisatie proberen te winnen. Verlies je daarmee je onafhankelijkheid? Dat hoeft niet. Maar als je puur op je strepen blijft staan, krijg je als externe niet de informatie boven water die je nodig hebt. Ambtenaren hebben nergens zo'n hekel aan als aan externen die in driedelig pak voor komen rijden om in vijf minuten zoveel mogelijk informatie weg te halen. Dat gaat ze niet lukken. Waarom niet? Omdat ze, plat gezegd, een andere taal dan de ambtenaar spreken en ook nog in een verkeerde auto rijden." □

**ARIE MOLENKAMP: 'DE INTERNE ACCOUNTANT LOOPT IN HET MODERNE MODEL DE ANDEREN EIGENLIJK ALLEEN MAAR IN DE WEG.'**